Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1[re] chambre

Numéro 32168 du rôle
Inscrit le 8 mars 2013

Audience publique du 30 septembre 2013

Recours formé par la société anonyme ... S.A., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32168 du rôle et déposée le 8 mars 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Charles DURO, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L- … , inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro…, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, tendant, aux termes de son dispositif, à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du 17 juillet 2012 prise par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 juin 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 25 juin 2013 par Maître Charles DURO au nom et pour compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Eric PRALONG, en remplacement de Maître Charles DURO, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 23 septembre 2013.

Le 17 juillet 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », adressa à la société anonyme ... S.A., ci-après dénommée « la société ... », une demande de lui fournir des renseignements relatifs à un prêt qu'elle aurait accordé à la société civile immobilière de droit français ..., ci-après dénommée « la ... », établie à Paris, et des renseignements concernant les liens qu'elle détiendrait avec un dénommé Monsieur ..., gérant de la ..., au motif que la société ... précitée ferait l'objet d'un contrôle fiscal en France, ladite demande étant libellée comme suit :

« *Madame / Monsieur,*

Suite à une demande d'échange de renseignements du 23 avril 2012 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1[er] avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 20 août 2012 au plus tard.

Identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle en France :

...
Adresse connue : ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

La société de droit français ... fait actuellement l'objet d'un contrôle fiscal par les autorités françaises. La société ... a accordé, depuis janvier 2008, un prêt à la société ... en vue de l'acquisition d'un immeuble. Le gérant de la société ..., Monsieur ..., qui fait également l'objet d'un contrôle par les autorités françaises, aurait également des intérêts dans la société ... SA. Les autorités françaises ont besoin d'informations au sujet de la réalité et de l'existence du prêt en question, ainsi que des liens entre le gérant de ... et la société ... SA.

La demande vise à déterminer les revenus professionnels et l'impôt sur les sociétés du contribuable français.

Veuillez nous fournir les informations suivantes pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 :

- *Veuillez fournir le détail des immobilisations incorporelles figurant sur les bilans de 2010 et 2011 de la société ... SA (date, prix d'acquisition, mode de financement, rendements, etc.).*
- *Veuillez fournir des renseignements sur le prêt accordé à ... par la société ... SA (date, montant, parties au contrat, forme du prêt, garanties éventuelles, modalités de remboursement, taux d'intérêts, ressources propres etc.).*
- *Veuillez préciser les liens éventuels existants entre Monsieur ... et la société ... SA.*
- *Veuillez fournir copies de tout document pertinent en relation avec la présente demande d'informations.*

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligé de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de mes sentiments très distingués ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 16 août 2012 sous le n° 31295, la société ... fit introduire un recours tendant à l'annulation sinon à la réformation de la décision précitée du directeur du 17 juillet 2012. Ce recours ne visa que les deux derniers points de la décision directoriale déférée, à savoir celui concernant les liens entre Monsieur ...

et la demanderesse et celui ayant trait à la communication des pièces afférentes. Par jugement du 14 novembre 2012, n° 31295 du rôle, le tribunal administratif déclara le recours principal en annulation recevable, mais non justifié, partant en débouta la demanderesse ; dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en réformation et condamna la demanderesse aux frais. Ce jugement fut confirmé par arrêt de la Cour administrative du 17 janvier 2013, n° 31723C du rôle.

Le 16 août 2012, la société ... saisit le directeur d'une réclamation contre sa décision précitée du 17 juillet 2012 pour ce qui concerne le volet ayant trait aux deux premiers points, estimant qu'ils portaient sur des faits et actes datant d'avant le 1er janvier 2010.

Par décision du 10 décembre 2012, le directeur déclara en les termes suivants cette réclamation irrecevable :

« *Vu la requête introduite le 22 août 2012 par Me Charles Duro, au nom de la société anonyme ..., L-2419 Luxembourg, en ce qu'elle tend à exercer un recours en annulation d'une décision du Directeur des contributions directes du 17 juillet 2012 lui enjoignant, sur base d'une demande de renseignements émanant de l'Administration fiscale française, de présenter un certain nombre de documents se rapportant aux années 2010 et 2011 ;*

Considérant comme indiqué à juste titre sur la décision entreprise, la voie de recours y afférente est un recours en annulation devant le tribunal administratif et non un recours hiérarchique formel devant le directeur des contributions ;

En effet, l'article 22 de la convention conclue entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune du 1er avril 1958, approuvée par la loi du 17 août 1959, tel que modifié par l'avenant signé à Paris le 3 juin 2009, et les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 en portant ratification trouvent application à partir de l'année 2010, alors qu'en vertu de l'article 2, paragraphe 2 de l'avenant « les dispositions de l'avenant s'appliquent aux revenus afférents, suivant le cas, à toute année civile où tout exercice commençant à compter du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement la date de signature de l'avenant ;

Que celle-ci ayant eu lieu en date du 3 juin 2009, lesdites dispositions, dans leur version modifiée, trouvent donc application à partir du premier janvier de l'année suivant ce 3 juin 2009, soit le 1er janvier 2010 ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 8 mars 2013, inscrite sous le numéro 32168 du rôle, la société ... a fait introduire un recours tendant, aux termes de ses moyens, à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur du 10 décembre 2012 et « *pour autant que de besoin* » de la demande du 17 juillet 2012 émise par le directeur, et, aux termes du dispositif de la requête introductive d'instance, à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 17 juillet 2012 pour ce qui concerne son volet ayant trait aux deux premiers points, relatifs aux détails des immobilisations incorporelles figurant sur les bilans 2010 et 2011 de la société ... et aux renseignements sur le prêt accordé à ... par elle-même.

Par requête déposée le 6 mai 2013, inscrite sous le numéro 32459 du rôle, elle sollicita encore l'institution d'une mesure provisoire tendant en substance à voir suspendre l'exécution

de la décision directoriale du17 juillet 2012 dans son volet entrepris par son recours contentieux du 8 mars 2013, demande dont elle fut déboutée par ordonnance présidentielle du 17 mai 2013.

La société demanderesse, en substance, critique le fait que le directeur a considéré la voie procédurale pour laquelle elle avait opté comme n'étant pas la bonne, alors que ce serait la procédure rapide prévue par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande qui aurait dû être choisie, de sorte que le recours serait à considérer comme irrecevable.

Pour sa part, la société ... considère que la demande du directeur, prise en ses deux premiers points porterait de manière indiscutable sur des faits et actes d'avant le 1er janvier 2010, et partant par ricochet sur des revenus d'avant le 1er janvier 2010, de sorte que la contestation de la communication de ces renseignements serait de nature à être introduite sous la forme du droit commun d'un recours hiérarchique, contrairement aux considérations émises par le directeur dans sa décision sur le recours hiérarchique formel du 10 décembre 2012.

Elle insiste sur le fait que les renseignements demandés ne relèveraient pas de la nouvelle procédure telle que prévue par la loi du 31 mars 2010 précitée qui a introduit une procédure spécifique et accélérée en matière d'échange de renseignements, alors que ce nouveau régime ne concernerait que les revenus d'après le 1er janvier 2010, de sorte que l'affaire devrait être instruite selon la procédure normale, partant par voie d'échange de mémoires en réponse, réplique et duplique.

La partie étatique, de son côté, soulève l'irrecevabilité du recours, et ce au motif que la société demanderesse avait d'ores et déjà infructueusement introduit un recours contre la décision d'injonction du directeur des contributions du 17 juillet 2012, lequel a été définitivement toisé par l'arrêt de la Cour administrative du 17 janvier 2013 ; à titre subsidiaire, le délégué du gouvernement soulève encore l'irrecevabilité du recours pour tardiveté.

Le tribunal est de prime abord appelé à se pencher sur la portée du recours, et ce compte tenu de l'imprécision relative de la requête, puisque, tel que relevé ci-avant, le dispositif de la requête introductive d'instance limite le recours à la décision directoriale du 17 juillet 2012, alors que la requête en sa page 3 affirme viser la décision du directeur du 10 décembre 2012 et seulement « *pour autant que de besoin* » la demande du 17 juillet 2012.

L'objet de la demande, consistant dans le résultat que le plaideur entend obtenir, étant cependant celui circonscrit dans le dispositif de la requête introductive d'instance, il y a lieu de retenir, au vu du libellé du dispositif, que le recours vise la seule décision directoriale du 17 juillet 2012.

En effet, les termes juridiques employés par un professionnel de la postulation sont à appliquer à la lettre, ce plus précisément concernant la nature du recours introduit, ainsi que son objet, tel que cerné à travers le dispositif de la requête introductive d'instance, tandis que le juge n'est pas habilité à faire droit à des demandes qui n'y sont pas formulées sous peine de méconnaître l'interdiction de statuer *ultra petita*. Le tribunal relève d'ailleurs que la société demanderesse, dans sa requête déposée le 6 mai 2013, inscrite sous le numéro 32459 du rôle, par laquelle elle a sollicité encore l'institution d'une mesure provisoire, identifie

expressément la seule demande du 17 juillet 2012 comme constituant l'objet de son recours en réformation et sinon en annulation actuellement sous analyse.

Toutefois, compte tenu des spécificités et des besoins de l'espèce, le tribunal est amené à examiner les deux décisions directoriales, encore que seule celle datée du 17 juillet 2012 lui ait été formellement déférée.

Force est à cet égard de prime abord au tribunal de constater que le moyen tenant à la loi applicable *ratione temporis* aux deux décisions directoriales sous analyse est, en l'espèce, directement lié à la question de la recevabilité de la requête introductive d'instance dans la mesure où un recours contentieux contre une décision directoriale prise en la présente matière sous le régime antérieur à l'Avenant et à la loi du 31 mars 2010 est conditionné par une réclamation préalable devant le directeur, tandis que la loi du 31 mars 2010 prévoit uniquement un recours devant le tribunal administratif contre les décisions prises sous le régime issu de l'Avenant.

Par ailleurs, force est de constater que la décision initiale du directeur du 17 juillet 2012, décision que la société ... tente en fait à énerver, d'abord à travers sa réclamation, rejetée comme étant irrecevable par le directeur à travers sa décision du 10 décembre 2012, et ultimement à travers le présent recours, a été prise par le directeur dans le cadre et en vertu de la seule loi du 31 mars 2010, la décision initiale du directeur du 17 juillet 2012, comportant demande de renseignements, ayant d'ailleurs indiqué les délai et voies de recours afférentes, à savoir, conformément à l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, un recours en annulation, devant être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés, recours qui a un effet suspensif.

En effet, aux termes de l'article 6, paragraphe 1 de la loi du 31 mars 2010 : « *Contre les décisions visées à l'article 4, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné.*

Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Le recours contre les décisions visées aux articles 4 et 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance (…) », l'article 4 sus-visé visant la décision portant injonction de l'administration fiscale adressée au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés.

Le tribunal constate encore que si la société ... a certes introduit en date du 16 août 2012 un recours contentieux à l'encontre de la décision initiale du directeur du 17 juillet 2012, elle a toutefois explicitement et volontairement limité son recours au seul volet de la décision directoriale relatif aux deux dernières questions posées dans la décision directoriale en question, à savoir celle concernant les liens entre Monsieur ... et la demanderesse et celle ayant trait à la communication des pièces afférentes, à l'exclusion du volet de la décision directoriale déférée ayant trait aux deux premières questions posées, questions qui selon la

société demanderesse relèveraient des dispositions de « *droit commun* » en matière d'échange de renseignements en matière fiscale.

Le tribunal constate enfin et en conséquence, outre que la société demanderesse a été définitivement déboutée de son recours à l'encontre de la décision initiale du directeur du 17 juillet 2012 par l'arrêt de la Cour administrative du 17 janvier 2013, que la question de la soumission par le directeur des deux premières questions à la loi du 31 mars 2010, choix que la demanderesse estime erroné, n'a pas été abordée à cette occasion, et n'a par conséquent pas été énervée par une décision de justice.

Ce choix doit par conséquent être considéré comme revêtu de l'autorité de la chose décidée, aucun recours n'ayant utilement été introduit à son encontre en temps opportun.

Cette conclusion n'est pas énervée par la réclamation ou le recours hiérarchique introduit par la société demanderesse à l'encontre de la décision initiale du directeur du 17 juillet 2012, alors que cette réclamation repose sur la prémisse erronée de l'existence d'une décision initiale prise par le directeur dans le cadre d'une procédure normale.

Or, une telle décision n'existe pas, le directeur, comme relevé ci-avant, ayant - à tort ou à raison - inscrit sa décision initiale dans le seul cadre de la loi du 31 mars 2010, laquelle, comme indiqué ci-dessus, ne prévoit que la possibilité d'un recours en annulation, devant impérativement être introduit dans le délai d'un mois, et ce à l'exclusion de toute autre voie de recours, notamment précontentieuse, la disposition afférente de la loi du 31 mars 2010 étant dérogatoire du droit commun.

Aussi, il aurait appartenu à la société ... d'attaquer endéans ce délai la décision initiale du directeur du 17 juillet 2012 en sa totalité et de soumettre à cette occasion au juge administratif la question du régime légal applicable aux deux premières demandes contenues dans cette décision : si la partie demanderesse a omis de procéder de cette façon, en opérant une distinction artificielle entre les différents volets de la décision et en considérant ceux-ci comme constituant factuellement deux décisions distinctes soumises à des régimes légaux différents, elle ne saurait être admise à tenter de remédier à cette omission en exerçant une voie de recours inexistante, qu'elle s'octroie sur base d'une fiction erronée, le choix du régime légal par le directeur n'ayant en effet pas été énervé par le tribunal en temps utile.

Il s'ensuit que c'est à bon droit que le directeur a déclaré par sa décision du 18 décembre 2012 la réclamation introduite par la société ... irrecevable à défaut d'être prévue par la loi du 31 mars 2010 ; *a fortiori*, à défaut d'avoir valablement interrompu respectivement suspendu le délai de recours relatif à la décision initiale du directeur du 17 juillet 2012, par ailleurs revêtue de l'autorité de chose décidée, voire jugée, le recours de la demanderesse, dans la mesure où il est dirigé contre cette décision du 17 juillet 2012, respectivement contre un volet déterminé de cette décision, doit être rejeté pour être tardif.

La société ... réclame encore l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.000.- euros, demande qui, au vu de l'issue du litige, est à rejeter.

La partie étatique réclame également de son côté l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.500.- euros sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives ; toutefois les conditions d'application et notamment l'établissement du caractère d'iniquité résultant du fait

de laisser les frais non répétibles à charge de la partie défenderesse n'ont pas été rapportées à suffisance comme étant remplies en l'espèce, de sorte qu'il y a lieu de rejeter la demande.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours irrecevable pour cause de tardiveté ;

rejette toutes les demandes en allocation d'une indemnité de procédure formulées de part et d'autre ;

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 30 septembre 2013 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit

s. Schmit s. Sünnen